دراسات استراتيجية

محمد مطر

الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية

كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية



مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية

الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية

كشرط لانضمام الدول إلى
منظمة التجارة العالمية

مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية

أنشئ مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية في 14 آذار / مارس 1994 كمؤسسة مستقلة تهتم بالبحوث والدراسات العلمية للقضايا السياسية والاقتصادية والاجتماعية المتعلقة بدولة الإمارات العربية المتحدة ومنطقة الخليج والعالم العربي. وفي إطار رسالة المركز تصدر **دراسات استراتيجية** كإضافة جديدة متميزة في المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

دراسات استراتيجية

الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية

كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية

محمد مطر

العدد -18-

تصدر عن



مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية

محتوى الدراسة لا يعبِّر بالضرورة عن وجهة نظر المركز

الطبعة الأولى 1998

توجه جميع المراسلات إلى رئيس التحرير على العنوان التالي :
دراسات استراتيجية - مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية

ص. ب 4567 ، أبوظبي
دولة الإمارات العربية المتحدة

هاتف : 722776 - 9712
فاكس : 769944 - 9712

e-mail: pubdis@ecssr.ac.ae
www.ecssr.ac.ae

المحتويات

القسم الأول

الإطار النظري للدراسة

في ضوء احتمالات انضمام الأردن خلال عام 1997 أو عام 1998 إلى منظمة التجارة العالمية World Trade Organization (WTO) وما يترتب على ذلك من شروط ، فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق مبادئ الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات ، التي تشكل ركناً مهماً من أركان اكتساب عضوية هذه المنظمة . ولما كانت الخدمات المحاسبية ، مثلها في ذلك مثل الخدمات المالية والمتخصصة ، مشمولة في هذه الاتفاقية ، فإنه لا بد من توفير العناصر اللازمة لحرية ممارستها فيما بين الدول الأعضاء . من هنا وضمن مجموعة أخرى من العناصر ، يصبح التزام المهنيين الأردنيين (المحاسبين والمدققين) بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية لدى إعداد البيانات المالية المعدة للنشر وفحصها أمراً في غاية الأهمية ، وذلك لتتماشى مع متطلبات تجارة الخدمات وعولمة أسواق المال .

أولاً : لمحة عن منظمة التجارة العالمية

بدأت أولى المحاولات لتنظيم التجارة العالمية بالمؤتمر الذي عقد في هافانا عاصمة كوبا عام 1946 تحت عنوان " مؤتمر التجارة والتوظيف " . وقد تمخض هذا المؤتمر عن بعض الأفكار التي كانت بمنزلة الأساس الذي بنيت عليه فيما بعد "الاتفاقية العامة للتعرفة الجمركية والتجارة" General Agreement on Tarrifs and Trade (GATT) والتي تمّت بلورة عناصرها وشروطها الأساسية عبر عدة مؤتمرات لاحقة ، كان آخرها مؤتمري أورجواي وجنيف عام 1986 . ونشأت منظمة التجارة العالمية (WTO) في عام 1995 إثر مصادقة الولايات المتحدة الأمريكية واليابان عليها ، إضافة إلى عدد كبير من الدول النامية والمتقدمة لتحل محل اتفاقية الجات[1] .

وتعتبر منظمة التجارة العالمية – من حيث وضعها التنظيمي والقانوني – مؤسسة دولية مستقلة من الناحيتين المالية والإدارية، مثلها في ذلك مثل مؤسسات دولية أخرى، كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي، لكنها في الوقت ذاته غير خاضعة لمظلة الأمم المتحدة.

ومن الدول العربية الأعضاء في هذه المنظمة دولة الإمارات العربية المتحدة ومصر والمغرب وتونس والكويت وموريتانيا والبحرين وقطر. أما الدول العربية التي هي في سبيلها للانضمام إلى عضويتها فهي الجزائر والأردن والمملكة العربية السعودية والسودان[2].

ويشترط لاكتساب عضوية المنظمة أن تقوم الدولة المرشحة بالتوقيع على "الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات" (GATTS)، مما سيترتب على ذلك اضطرارها إلى تخفيض فئات الرسوم الجمركية على الواردات، وإلى إجراء تعديلات في تشريعاتها وقوانينها الوطنية في مجالات الضرائب والمواصفات العينية، وكذلك التشريعات والمعايير التي تحكم قطاع صناعة السلع والخدمات. كما يطلب من العضو الالتزام بمجموعة من المبادئ الأساسية، أهمها ما يأتي:[3]

1. **مبدأ الدولة الأولى بالرعاية :** يُلزم هذا المبدأ أية دولة عضو في المنظمة قامت بمنح معاملة تفضيلية لدولة أخرى عضو في المنظمة، بأن تعمم هذه المعاملة تلقائياً من دون تمييز على باقي الدول الأخرى الأعضاء إلا في حالات استثنائية، كأن يكون هناك حرب بين بلدين، مما يدعو أحدهما – لأسباب أمنية – إلى الامتناع عن تعميم تلك المعاملة عليه، ومن دون أن يُطلَب منه تبرير ذلك.

2. **مبدأ المعاملة الوطنية :** لا يحق للدولة العضو في المنظمة وفقاً لهذا المبدأ أن تميز في إجراءاتها المحلية بين السلع المنتجة محلياً وتلك المستوردة، سواء من حيث الضرائب أو غيرها.

3. **مبدأ إلغاء القيود الكمية على الواردات من السلع والخدمات :** يفرض هذا المبدأ على الدولة العضو إلغاء جميع القيود التي تعرقل حركة الصادرات والواردات، والاستعاضة عنها بفرض الرسوم الجمركية، مع مراعاة السعي بقدر الإمكان نحو خفض تلك الرسوم.

4. **مبدأ الشفافية :** ويقضي بتوفير المعلومات الملائمة للمستثمرين والمصدرين والمستوردين، وبقدر كاف يمكنهم من التنبؤ والتخطيط للمستقبل.

5. **مبدأ التجارة العادلة:** يقضي هذا المبدأ بجعل التجارة فيما بين الدول الأعضاء مبنية على أسس عادلة، بحيث تصبح معه الكميات المصدرة أو المستوردة من السلع والخدمات انعكاساً لكفاءة الإنتاج ونوعيته، ومن ثم توفير القواعد والإجراءات الحمائية للملكية الفكرية.

ثانياً : آثار الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة في العالم عامة وفي الأردن خاصة

ترتب على انضمام أية دولة إلى منظمة التجارة العالمية (WTO) آثار ملموسة، لا تقتصر فقط على سوق السلع فيها، بل تشمل سوق الخدمات أيضاً؛ لأن اكتساب عضوية هذه المنظمة يفرض على الدولة العضو الالتزام بمبادئ وشروط العضوية الخمسة المشار إليها آنفاً، بما فيها فتح أسواقها

السلعية والخدمية أمام حرية تبادل السلع والخدمات مع الدول الأخرى الأعضاء في المنظمة، وذلك من دون قيود، فيما عدا التعرفة الجمركية. وتؤدي منظمة التجارة العالمية دور المحرك في عولمة الاقتصاد العالمي (Globalization) الهادفة إلى تحويل الاقتصاد من نموذج التخطيط الموجه داخلياً إلى نموذج التخطيط التكاملي العالمي المبني على المصلحة المتبادلة بين الدول.

ولن تكون سوق مهنة المحاسبة في الأردن - مثلها مثل سوق أي مهنة خدمية أخرى - بمنأى عن الآثار التي تترتب من جراء الانضمام المحتمل للأردن إلى عضوية هذه المنظمة. ويفرض هذا على المهنيين في الأردن (المحاسبين والمدققين الماليين) التحسب منذ الآن لانعكاسات ذلك على أعمالهم وأنشطتهم، والبحث عن السبل الكفيلة بتحسين الخدمات المهنية التي يقدمونها، ليكون في مقدورها أن تنافس الخدمات المهنية المناظرة التي ستتدفق على الأردن من الدول المتقدمة الأعضاء في المنظمة؛ تلك الدول التي يشير واقع الحال إلى وجود فجوة واسعة تفصل نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة فيها، عن تلك التي تقدمها مهنة المحاسبة في الأردن.

تتضمن "الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات" (GATTS) التي تترتب على عضوية منظمة التجارة العالمية شروطاً مثل: المعاملة الوطنية، الدولة الأولى بالرعاية، والشفافية أو الوضوح، والتخلي عن إجراءات الحماية... الخ. وهي تهدف جميعها إلى تصعيد حدة المنافسة بين الخدمات المحاسبية المهنية المحلية والخدمات المحاسبية المستوردة، مما يضع مهنة المحاسبة في الأردن أمام تحد كبير يُلزمها بالبحث عن الوسائل الكفيلة بمواجهة ذلك، بأساليب مغايرة للأساليب الحمائية التقليدية، وذلك اعتماداً على تحسين نوعية الخدمات المحاسبية المحلية وتجويدها، بدرجة

تجعلها تصمد أمام المنافسة الحرة من الخدمات المحاسبية المستوردة . ولعل من أهم الوسائل الناجعة في هذا الصدد ما يأتي :

1 . **تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي**، وكذلك التدريب المهني، عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم، ورفع مستوى تدريب المهنيين ميدانياً .

2 . **اعتماد معايير على درجة عالية من الجودة**، وتحوز قبولاً عالمياً واسعاً، يتم التزام المهنيين بها، سواء في إعداد البيانات المالية المنشورة أو في فحصها وتدقيقها، وذلك بقصد توفير الشفافية والوضوح بالنسبة إلى المعلومات التي تعرضها تلك البيانات . يضاف إلى ذلك وضع ميثاق شرف للمهنة ينص على السلوكيات التي يجب على المهنيين الالتزام بها في ممارسة مهامهم، وذلك تجاه العميل والزميل على حد سواء .

3 . **الالتزام بنظام عالمي مقبول دولياً للتأهيل المهني**، والاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية لمهنة المحاسبة، يهيئ الفرصة لتسهيل حرية تبادل الخدمات المهنية بين الدول الأعضاء في المنظمة .

4 . **المزيد من تطبيق تقنية المعلومات والاتصالات**، والاستفادة منها في تقديم الخدمات المهنية .

5 . **تشجيع حالات الدمج (Merger) فيما بين مكاتب التدقيق**، وذلك بقصد خفض الأعباء الإضافية، ومن ثم تحسين فاعلية المهنة .

وقد شكلت منظمة الأمم المتحدة لجاناً وفرق عمل متعددة في سياق مساعيها الهادفة إلى تطوير مهنة المحاسبة في الدول النامية، لمقابلة

مستلزمات عولمة الاقتصاد، كان من ضمنها لجنة المستشارين الفنيين التي انبثقت عن أعمال مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) المنعقد عام 1991؛ إذ كلفت هذه اللجنة بوضع أسس اعتماد نظام عالمي للتأهيل المحاسبي، يحدد معايير وشروط الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية فيما بين الدول. كما شكلت في عام 1992 أيضاً لجنة الخبراء الحكوميين (ISAR) التي كلفت بإجراء دراسة عن واقع مهنة المحاسبة في الدول النامية بالقارة الأفريقية. وقد كشفت هذه الدراسة التي أجريت بمشاركة منظمة العمل الدولية والبنك الدولي، عن نقص كبير في المحاسبين المؤهلين، مقارنة بالفائض الكبير منهم في الدول المتقدمة؛ إذ إن 49٪ من الدول النامية التي شملتها الدراسة لم يصل عدد المحاسبين المؤهلين في كل منها إلى 50 محاسباً، وهذا ما سيخلق خللاً كبيراً في سوق تبادل الخدمات المحاسبية بين الدول النامية من جهة، والدول المتقدمة من جهة أخرى، والذي سيكون بالطبع لصالح الدول المتقدمة[4]. وقد عزا الخبير في البنك الدولي راندولف أندرسون توقف دعم البنك لمشروعات التنمية في دول العالم النامي بشكل عام إلى نقص المحاسبين المتمرسين اللازمين لمراقبة المشروعات التجارية وإنجاز التقارير.

وبناء على ذلك اقترحت اللجنة وضع خطة شاملة للتعليم والتأهيل المحاسبي، يكون هدفها تقليص الفجوة بين الدول النامية والدول المتقدمة.

وفي الاتجاه نفسه، عالج الاجتماع الخامس عشر للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي عقد في باريس يومي 26 و29 تشرين الأول/ أكتوبر 1997 النظام العالمي المقترح للتأهيل المحاسبي والاعتراف المتبادل بين الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية (WTO).

ثالثاً : الآثار الإيجابية للالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية

إن من أهم النتائج التي ستترتب على انضمام أية دولة إلى منظمة التجارة العالمية هو زوال الموانع والحواجز التي تفصل بين أسواق تلك الدولة والأسواق الدولية. بمعنى أن كلاً من سوق السلع وسوق الخدمات، وكذلك سوق رأس المال، سوف يجد له امتداداً في الأسواق الدولية المناظرة له. وإذا أخذنا السوق المالي الأردني كمثال على هذه الأسواق، فإن عضوية الأردن في المنظمة ستجعل سوق عمّان المالي جزءاً من أسواق المال الدولية. ويعني ذلك أن أسهم الشركات المدرجة في هذه السوق لن تجد عائقاً يمنع من تداولها في أسواق المال الأخرى الموجودة في الدول الأعضاء. وبالمثل فإن جميع أسهم الشركات في الدول الأخرى الأعضاء ستصبح قابلة للتداول في سوق عمّان المالي. ويترتب على ذلك ضرورة توافر مجموعة من الشروط والمتطلبات في البيانات المالية للشركات المدرجة في تلك الأسواق، تجعل المعلومات الواردة فيها قابلة للمقارنة والفهم من قبل المتعاملين في أسواق المال الدولية، حتى يكون بإمكانهم اتخاذ قرارات رشيدة أثناء تعاملهم في هذه الأسواق.

ولعل تبني معايير محاسبية دولية مقننة يلتزم بها المهنيون، سواء في إعداد تلك البيانات أو في فحصها (تدقيقها)، يوفر إلى حد كبير الشروط المطلوبة. ويمكن حصر أهم المزايا التي توفرها هذه المعايير بما يأتي:

1. يتحقق للبيانات المالية المنشورة المعدة والمدققة بموجب تلك المعايير مجموعة من العناصر الإيجابية، أهمها المصداقية (Reliability)، والقبول

العام (General Acceptance)، بالإضافة إلى قابليتها للمقارنة (Comparability). وهذا ما سيعمق الثقة التي يوليها المتعاملون لهذه البيانات في أسواق المال الدولية، كما أنه سوف يشجع من عملية تدفق الاستثمارات بين هذه الأسواق، وبالتالي يحسن من كفاءتها، وذلك من جهتين: فمن جهة، يؤدي التزام المحاسبين والمدققين في الدول أعضاء المنظمة بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، إلى تقليص الفروقات القائمة في الأساليب والممارسات المحاسبية بين تلك الدول، خصوصاً ما يتعلق منها بقياس الربح والمركز المالي، مما يجعل المعلومات التي تعرض في القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن نتائج الأعمال والأوضاع المالية للشركات، الأمر الذي يؤدي إلى توفير فرص متكافئة لتحديد أسعار عادلة لأسهم تلك الشركات في أسواق المال المدرجة فيها. ومن جهة ثانية، سيترك توفير عنصر الاتساق بين أساليب القياس والإفصاح بفعل تبني معايير المحاسبة الدولية أثراً في آلية التعامل في أسواق المال، باتجاه تنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة فيها، ومن ثم تخفيض تكاليف الصفقات المالية التي تحدث على أسهم تلك الشركات[5].

2. لعل من أهم الآثار المرتقبة لاتساع عضوية منظمة التجارة العالمية هو تزايد آثار ظاهرة العولمة الاقتصادية، والتي تعتبر الشركات الدولية المتعددة الجنسيات من أهم ثمارها. وتقدم معايير المحاسبة الدولية لهذه الشركات خدمة جليلة عن طريق مساعدتها في تصميم نظم متكاملة للمعلومات (Integrated Information Systems) تربط أنشطة المجموعة جميعها بنشاط كل من فروعها أو توابعها. ومما لا شك فيه أن وجود نظام متكامل للمعلومات يطبق على مستوى المجموعة، سيمكن الإدارة المركزية في

الشركة الأم أو القابضة من تحديد أسعار التحويل (Transfer Prices) المستخدمة في تسعير الصفقات المتبادلة فيما بين مفردات المجموعة، ومن ثم تحديد تكلفة الأموال المستثمرة في كل نوع أو شركة تابعة في المجموعة، ومن أجل تحديد قيمة العائد على الاستثمار (ROI) المحقق من تلك الأموال[6] .

3. سيسهل تبني معايير المحاسبة الدولية في الدول الأعضاء بالمنظمة من أعمال مصلحة الضريبة في كل دولة منها؛ لأن استخدام مثل هذه المعايير سيوفر عنصر الاتساق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وبالتالي تقليص الفروقات في أساليب قياس أرباح فروع الشركات المنتشرة في دول المنظمة إلى حدها الأدنى، مما سيسهل من عملية احتساب الربح الضريبي[7] .

4. سيوفر تبني معايير المحاسبة الدولية من قبل أعضاء المنظمة على الدول النامية جهداً كبيراً وأموالاً طائلة، كانت ستحتاج إليها لوضع معاييرها القطرية الخاصة بها.

وفي هذا السياق، ونظراً لغياب معايير مهنية قطرية تحكم الممارسات المحاسبية في الأردن، أصدرت جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين في 13 آذار/ مارس 1989 قراراً تلزم بموجبه المهنيين بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، لدى إعداد وتدقيق البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية المعدة للفترة المالية المنتهية في 31 كانون الأول/ ديسمبر 1990 وما بعدها.

رابعاً : معوقات الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية

على الرغم من المزايا الكثيرة التي تحققها معايير المحاسبة الدولية ، فإن ذلك لا ينفي وجود معوقات تقف حائلاً أمام الالتزام الكامل بتطبيق قواعدها . وتجب مراعاة مثل هذه المعوقات من قبل جهات الرقابة والإشراف على المهنة ؛ وذلك عن طريق تحديد السبل والبدائل الكفيلة بتقليص مجالات التناقض التي قد تنشأ فيما بين تلك المعايير من جهة ، والقوانين والتشريعات القطرية في الدولة العضو من جهة أخرى ، وإلى أدنى حد ممكن . ولعل ذلك ما فطنت له لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) حين حرصت على أن تنص في دستورها صراحة على "أنه في حال وجود تعارض ما بين قاعدة من القواعد التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية ، وقانون أو تشريع سائد في الدولة العضو ، تكون الغلبة دائماً للقانون أو التشريع القطري ، ولكن مع حث الجهات المهنية في الدولة العضو على التقليص قدر الإمكان من وجود مثل هذه التناقضات "[8] .

وقد ظهرت آثار معوقات الالتزام الدولي بمعايير المحاسبة الدولية على شكل فروقات واضحة في تطبيقها ، حتى بين الدول الأعضاء في اللجنة التي أصدرت هذه المعايير ، وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) . فإلى جانب التفاوت الواضح في مقدار الالتزام بقواعد القياس والإفصاح المشمولة في تلك المعايير ، والناتج عن تعدد البدائل المسموح باستخدامها في تطبيق تلك القواعد ، توجد فروقات واختلافات ملموسة أيضاً في تطبيق القاعدة نفسها .

كشف مسح ميداني أجرته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عام 1989 في الدول الأعضاء - في سياق جهود اللجنة لوضع خطة خمسية لتطوير المعايير الصادرة عنها حتى ذلك الوقت - لمعرفة التفاوت بينها في مقدار الالتزام بتلك المعايير، عن أن نسبة الالتزام بها من قبل دولة عضو فيها وهي اليونان لم تتجاوز 24٪، في حين تصل هذه النسبة إلى 100٪ لدى كل من نيجيريا وقبرص وإندونيسيا مثلاً. ويلقي الجدول (1) أضواء على مثل هذا التفاوت[9].

الجدول (1)

مدى التزام المهنيين العاملين في عينة من الدول أعضاء لجنة (IASC) بمعايير المحاسبة الدولية

	اسم الدولة	نسبة الالتزام٪		اسم الدولة	نسبة الالتزام٪
1	إندونيسيا	100	12	البحرين	80
2	قبرص	100	13	الإمارات العربية المتحدة	80
3	نيجيريا	100	14	البرازيل	76
4	المغرب	96	15	الكويت	72
5	عُمان	96	16	كندا	69
6	الولايات المتحدة	92	17	المملكة العربية السعودية	68
7	أستراليا	92	18	اليابان	68
8	باكستان	92	19	الهند	65
9	بريطانيا	88	20	سويسرا	36
10	إيطاليا	86	21	ألمانيا	28
11	فرنسا	84	22	اليونان	24

وبشأن الاختلاف في تطبيق القاعدة الواحدة بين الدول الملتزمة رسمياً بالمعايير، فقد كشفت بعض الدراسات التي أجراها باحثون في هذا المجال عن أمثلة كثيرة لهذا الاختلاف.

توضح الدراسة التي أجراها وسلز (Wessles) [(10)] عام 1990 على 194 شركة متعددة الجنسيات تعمل في 23 دولة موزعة جغرافياً، والتي كشفت عن أن المعدل العام لمستوى الإفصاح عن المعلومات الذي توفره الشركات العاملة في الدول النامية ضمن بياناتها المالية المنشورة، لا يتجاوز 49٪ من الحد الأدنى لمستوى الإفصاح المطلوب بموجب معايير المحاسبة الدولية، بينما يصل هذا المستوى في الدول المتقدمة إلى نسبة 66٪. وفي الوقت الذي يصل فيه هذا المستوى في بريطانيا مثلاً إلى 73٪ فإنه لم يتجاوز في السعودية 46٪، كما أنه انخفض في هنغاريا إلى حدود 8٪ فقط.

كما كشفت دراسة ثانية أجراها الباحثان شيو ودافش (Chio and Davish) [(11)] عام 1983 عن وجود اختلافات واضحة بين الشركات العاملة في الدول أعضاء لجنة (IASC) في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مجالات متعددة، مثل: المحاسبة عن الشهرة، ومعالجة الضرائب المؤجلة، وعقود الإيجار، ومحاسبة التضخم، ومعالجة فروقات تغير أسعار صرف العملة الأجنبية، والقوائم المالية المجمعة أو المدمجة.

وقد أدى اختلاف المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية المنشورة في الدول المختلفة، إلى ظهور حالات من التناقض الجوهري في النتائج والمعلومات التي تعرض في تلك البيانات. ويكفي للتدليل على صحة ذلك أن نشير إلى حالتين معروفتين: الحالة الأولى، عندما رغبت الحكومة

البريطانية مع نهاية السبعينيات في بيع جزء من حصتها في شركة الزيت البريطانية (BPC) في بورصة نيويورك، طلبت هيئة البورصة (SEC) بأن يتم تعديل رقم صافي الربح في آخر ميزانيتين لها وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية الصادرة عن (FASB) كشرط لإتمام الصفقة. وقد أسفر هذا التعديل عن تخفيض رقم الربح في هاتين الميزانيتين بنسبة 67٪ و70٪ على التوالي[12].

أما الحالة الثانية فهي ما حدث مع أول شركة ألمانية تم تسجيلها في بورصة نيويورك عام 1993 وهي شركة (دملر - بنز)؛ إذ طلب منها تعديل رقم صافي الربح في ميزانيتها المعدة في 31 كانون الأول/ ديسمبر 1993 وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية. وقد ترتب على هذا التعديل تحويل صافي الربح الظاهر في تلك الميزانية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الألمانية من مبلغ 615 مليون مارك، أي ما يعادل 429 مليون دولار إلى خسارة قدرها 1839 مليون مارك، أو ما يعادل 1283 مليون دولار[13].

وقد أثبتت الدراسات المشار إليها، بأن الأساليب التي تؤدي إلى نشوء مثل هذا الاختلاف يمكن حصرها فيما يأتي: [14]

1. **اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين الدول:** تتفاوت دول المنظمة سواء من حيث مستوى تطورها الاقتصادي، أو من حيث النظم المتبعة في إدارة اقتصادياتها. فهناك دول متقدمة وأخرى نامية، كما أن منها من يتبنى نظماً مركزية في إدارة التنمية وتخطيط الاقتصاد، في حين يتبنى بعضها الآخر أساليب لامركزية في التنمية والتخطيط. وتتفاوت في تلك الدول أيضاً معدلات التضخم الاقتصادي، وكذلك السياسات النقدية المتبعة في تحقيق التوازن في السوق النقدي.

من هنا تنعكس الفروقات المشار إليها أعلاه على النظم المحاسبية المطبقة في تلك الدول، وكذلك على اللوائح والتشريعات ذات العلاقة، مما يخلق عقبات وعوائق أمام توفير اتساق كامل بين تلك النظم واللوائح والتشريعات.

2. **الفروقات الثقافية والحضارية:** تضم دول منظمة التجارة العالمية شعوباً شتى، تختلف في اللغة والدين والتشريعات والقوانين، مما يؤدي إلى نشوء اختلاف بينها في القيم والمفاهيم السائدة، وكذلك في ترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. وفي هذا السياق، كشفت بعض الدراسات مثلاً عن أن اختلاف اللغة بين الدول الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) يعتبر من أهم العقبات التي حالت فيها دون توفير الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛ لأن اختلاف اللغة يؤدي عادة إلى نشوء اختلاف في فهم المصطلحات المحاسبية الرئيسية المستخدمة في تلك المعايير.

3. **اختلاف القوانين والتشريعات:** ينشأ الخلاف بين القوانين والتشريعات السائدة في دول المنظمة عن اختلاف نظمها الاقتصادية والاجتماعية. وينعكس هذا الخلاف حتماً على الممارسات المحاسبية فيها، كالاختلاف في طرق الإهلاك مثلاً، أو في القواعد المحاسبية التي تحكم الاعتراف بالإيراد وبالمصروفات، ومن ثم في تحديد حدود الإفصاح المناسب عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة.

4. **اختلاف المفاهيم والسلوكيات والقيم السائدة:** مرت شعوب دول المنظمة في حقبات تاريخية مختلفة في مدتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية، وتراكمت لدى كل منها على مر الزمن مجموعة من المفاهيم

والقيم والسلوكيات التي تنعكس على فهمها للحياة وعلى ممارساتها اليومية، وقد وصلت إلى درجة من الرسوخ والاستقرار، تجعل تغيير البعض منها أمراً صعباً، وينعكس الخلاف في المفاهيم والقيم والسلوكيات بين شعوب المنظمة على تفسير الأفراد والمنظمات فيها لمصطلحات مثل: القيمة (Value)، والموضوعية (Objectivity)، والتوقيت (Timeliness)، والإفصاح أو الشفافية (Disclosure). وتعد هذه المصطلحات ركائز أساسية في تصميم النظم المحاسبية في تلك الدول، وقد ظهر أثر هذا الخلاف جلياً عندما أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المسودة رقم (32) (ED32)؛ إذ انتقدت هيئة البورصة الأمريكية (SEC) خطأ المنهج الذي سلكته اللجنة التي أعطت الأولوية في هذه المسودة لتعديل القواعد الخاصة بالقياس المشمولة في معايير المحاسبة الدولية، في حين كانت هيئة البورصة ترى إعطاء الأولوية لقواعد الإفصاح[15].

5. تفاوت دور الجمعيات المهنية القائمة في دول المنظمة في الرقابة والإشراف على المهنة: تتنازع مسألة الرقابة والإشراف على مهنة المحاسبة في دول المنظمة جهتان: أولاهما رسمية (حكومية) تتمثل عادة في دواوين المحاسبة ووزارات التجارة والمالية... الخ، وثانيتهما مهنية، كالجمعيات والنقابات المهنية. وفي الدول المتقدمة تكون الهيمنة عادة على شؤون الرقابة والإشراف على المهنة، بما في ذلك وضع المعايير وتطوير وسن مواثيق شرف المهنة لجهات مهنية. بينما يغلب أن تناط أمور كهذه بجهات رسمية في الدول النامية.

القسم الثاني

الدراسة الميدانية

أولاً: أهداف الدراسة

ترتبط أهداف الدراسة بالظروف التي نشأت فيها لدى الباحث فكرة تنفيذها. وكان ذلك في النصف الأول من عام 1996، حين كان الجدل دائراً في الأردن - مثل غيره من دول الجوار - حول مدى توافر الشروط اللازمة لاكتساب الدول عضوية منظمة التجارة العالمية، وما سيترتب على ذلك من عولمة لأسواق السلع والخدمات، بما فيها سوق الخدمات المحاسبية، وكان النقاش بين المهنيين حينئذ يتركز حول نقطتين أساسيتين:

النقطة الأولى حول مدى التزام المهنيين في الأردن بالقرار رقم 54 لعام 1989 الصادر عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، والذي ينص على ضرورة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية في إعداد وتدقيق البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة بسوق عمّان المالي. وفي سياق هذا النقاش كان هناك رأي متداول بأنه ما دامت جمعية المدققين ليست الجهة الرسمية المخولة بالرقابة على المهنة، وإنما ذلك منوط بجهة أخرى هي «مجلس المهنة» الذي تُمثَّل الجمعية فيه بعدد قليل من الأعضاء، جنباً إلى جنب مع جهات رسمية أخرى مثل ديوان المحاسبة، ووزارة المالية، وهيئة سوق عمّان المالي، والجامعات الأردنية الرسمية، وما دام هذا القرار لم يؤيد بتشريع أو قانون رسمي يصدر عن ذلك المجلس، فليس لهذا القرار صفة الإلزام، وإنما يصبح الالتزام به مسألة اختيارية، وهذا ما يجعل الفرصة قائمة للخروج عليه.

النقطة الثانية التي كان يدور حولها الجدل؛ هي أنه على الرغم من أن غالبية الشركات والمهنيين تبدي التزامها من حيث الشكل بمتطلبات ذلك القرار

- وذلك بالحرص على النص صراحة في تقارير التدقيق الصادرة عن البيانات المالية المنشورة، على أن تلك البيانات قد أعدت ودققت وفقاً لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية - فإن واقع الحال في الممارسة الفعلية ليس كذلك؛ وذلك لعدة أسباب قد تكون ناتجة عن عدم اقتناع المهنيين أنفسهم بأهمية تطبيق هذه المعايير؛ أو لأنهم لا يمتلكون أصلاً ما يكفي من المعارف والخبرات اللازمة لتطبيقها. من هنا وضمن الإطار السابق، فقد حددت الأهداف الرئيسية للدراسة باستكشاف ما يأتي:

1. **مدى التزام المهنيين في الأردن (المحاسبين والمدققين) بتطبيق القرار (54)** الصادر في 13 آذار/ مارس 1989 عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين، بشأن تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في إعداد وفحص البيانات المعدة للنشر، والتي تصدر عن الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمّان المالي.

2. **مدى اقتناع المهنيين أنفسهم بضرورة تطبيق هذه المعايير**، ومن ثم هل يراعون فعلاً لا قولاً الأسس والقواعد والإجراءات والاختبارات المنصوص عليها في تلك المعايير لدى تأدية مهامهم، سواء في إعداد البيانات المالية المنشورة أو في فحص تلك البيانات؟ وإذا كانوا لا يراعونها فما الأسباب؟

3. **مدى امتلاك المهنيين فعلاً للمعارف والخبرات الفنية اللازمة لتطبيق تلك المعايير**، وإذا كانوا لا يمتلكونها فمن المسؤول؟ وما السبل المقترحة لتزويدهم بهذه المعارف والخبرات؟

ثانياً : أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة باعتبارها وسيلة لتوفير معلومات على قدر كبير من الأهمية للمهنيين ولجهات الرقابة والإشراف على المهنة، وكذلك للمستفيدين من خدمات مهنة المحاسبة، كما أنها ستوفر للجهات المختصة - من خلال النتائج التي ستسفر عنها - مجموعة من المؤشرات حول مدى قدرة مهنة المحاسبة في الأردن على الاستجابة لمتطلبات وشروط انضمام الأردن لمنظمة التجارة العالمية (WTO)، خاصة ما يتعلق منها باتفاقية تجارة الخدمات، وما سيترتب على ذلك بشأن تبادل الخدمات المحاسبية فيما بين الدول الأعضاء في الاتفاقية.

ثالثاً : منهجية الدراسة

ارتبطت منهجية الدراسة سواء من حيث مجالها أو فرضياتها، وكذلك مصادر المعلومات والأدوات المستخدمة في جمع البيانات بأهدافها المحددة أعلاه. فبقصد تحقيق هدفها الأول وهو استكشاف مدى التزام المهنيين - من حيث الشكل على الأقل - بمتطلبات القرار رقم 54 لعام 1989 المشار إليه، أجرى الباحث مسحاً ميدانياً لجميع التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية التي كانت حتى تاريخ بدء الدراسة (في بداية أيار/ مايو 1996) قد أودعت سوق عمّان المالي نسخاً من بياناتها المالية للسنة المنتهية في 31 كانون الأول/ ديسمبر 1995. وقد تم هذا المسح باستخدام استمارة بحث قصد بها التحقق من مدى وجود نص صريح في تقرير المدقق، يشير إلى أن تلك البيانات قد أعدت ودققت وفق معايير المحاسبة الدولية*.

* انظر صورة من هذه الاستمارة في الملحق (1) من ملاحق البحث.

تشكل الشركات المشمولة بالدراسة ما يقارب 73٪ من مجموع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمّان المالي . ولدى اختبار مدى ملاءمة حجم العينة باستخدام النموذج الإحصائي المتعارف عليه لهذا الغرض[16] ، كانت قيمة (n) المحسوبة لعدد مفردات العينة 65 ، وهي مقاربة للعدد الفعلي لمفردات عينة الدراسة 54 . وفي الجدولين التاليين معلومات مصنفة عن الشركات المشمولة بالدراسة .

الجدول (2)

توزيع الشركات المشمولة بالدراسة على القطاعات الاقتصادية

	الأنشطة الاقتصادية	العدد	النسبة المئوية
1	قطاع البنوك والمال	13	24
2	قطاع التأمين	4	7
3	قطاع الخدمات	8	15
4	قطاع الصناعة	27	50
5	قطاع التجارة	2	4
	المجموع	**54**	**100**

وبقصد تحقيق الأهداف المتبقية للدراسة والمرتبطة باستكشاف مدى الاقتناع الذاتي المتوافر لدى المهنيين، بضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، وفقاً لما نص عليه القرار رقم 54 لعام 1989 الصادر عن جمعية المدققين، وكذلك التحقق من مدى التزامهم فعلاً في ممارساتهم المهنية بمتطلبات هذه المعايير، ومن ثم تشخيص أسباب عدم توافر هذا الالتزام حال عدم وجوده، فقد أعدت استبانة* تحوي خمسة أسئلة، تم

* انظر الملحق (2) في نهاية البحث .

الجدول (3)
توزيع الشركات المشمولة بالدراسة على مكاتب التدقيق

	اسم المكتب	عدد الشركات	النسبة المئوية
1	المحاسبون المتحدون	12	22
2	سابا وشركاهم	10	19
3	إبراهيم العباسي	9	17
4	عقيل وشاهين وشركاهم	7	13
5	المهنيون العرب	5	9
6	طلال أبوغزالة	4	7
7	غوشه وشركاه	3	6
8	آخرون	4	7
	المجموع	**54**	**100**

توزيعها على عينة تم اختيار مفرداتها بطريقة عشوائية من بين الأسماء المدرجة في دليل المدققين الصادر عن الجمعية لمدققي الحسابات القانونيين فئة (أ) والمرخصين لتدقيق الشركات المساهمة العامة. وقد تم حصر الاستمارات المتسلمة منهم وعددها 86، فتبين بأن معظمهم (72٪) هم من بين المدققين العاملين بمكاتب التدقيق الرئيسية، والتي كانت تتولى تدقيق حسابات الشركات المشمولة بالدراسة للفترة المالية المنتهية في 31 كانون الأول/ ديسمبر 1995. وفيما يلي كشف بأسماء تلك المكاتب، يوضح عدد الاستمارات التي تم تسلمها من كل منها:

الجدول (4)

كشف بأسماء مكاتب التدقيق التي تم اختيار العينة منها

	مكاتب التدقيق	عدد الاستمارات المتسلمة	النسبة المئوية
1	المحاسبون المتحدون	15	17
2	سابا وشركاهم	12	14
3	إبراهيم العباسي	5	6
4	المهنيون العرب	10	12
5	طلال أبوغزالة وشركاه	12	14
6	غوشه وشركاه	8	9
7	آخرون	24	28
	المجموع	**86**	**100**

وتشكل هذه العينة ما يقارب 27٪ من إجمالي المدققين المرخصين فئة (أ). ولدى اختبار مدى كفاية حجم العينة من الناحية الإحصائية، وباستخدام المعادلة المشار إليها سابقاً وبمستوى ثقة قدره 99٪ وخطأ مسموح للعينة قدره 0.25 كانت قيمة (n) المحسوبة 76. وحيث إن قيمة (n) الفعلية هي 86 فهذا دليل على كفاية حجم العينة.

من جانب آخر أخضعت الاستبانة المطروحة لاختبار المصداقية (Reliability) فكانت قيمة (Alpha) 0.729. وحيث إنها أكبر من القيمة المتعارف عليها كمعيار لقبول مصداقية العينات الإحصائية وهي 0.70 [17]، لذا يشكل ذلك دليلاً إحصائياً على أن الاستبانة - بما فيها من أسئلة - تتمتع بكفاءة جيدة في قياس آراء المهنيين بشأن المتغيرات المطروحة. وقد وجهت لأفراد عينة المدققين خمسة أسئلة تستقصي آراءهم المهنية بشأن ما يأتي:

1 . مدى تأييدهم لضرورة إلزام المهنيين في الأردن (المحاسبين والمدققين) بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية .

2 . مدى اقتناعهم بأن غالبية محاسبي الشركات في الأردن يلتزمون فعلاً بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، لدى إعداد البيانات المالية التي تعدها إدارة الشركة للنشر .

3 . مدى اقتناعهم بأن غالبية مدققي الحسابات في الأردن يلتزمون فعلاً بتطبيق معايير أو أدلة التدقيق الدولية ، لدى فحص البيانات المالية المعدة للنشر .

4 . مدى اقتناعهم بأن غالبية مدققي الحسابات في الأردن لديهم من المعارف العلمية والخبرات الفنية ما يلزم لتطبيق معايير (أدلة) التدقيق الدولية .

5 . مدى اقتناعهم بأن غالبية المحاسبين في الأردن لديهم من المعارف العلمية والخبرات الفنية ما يلزم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية .

وقد صيغت الفرضيات المناسبة لغرض استقصاء طبيعة اتجاهات المهنيين وآرائهم بشأن العوامل المشار إليها أعلاه ، وصيغت الفرضية العدمية (Null Hypothesis) لكل منها على النحو الآتي :

1 . **الفرضية الأولى Ho_1** : لا تؤيد غالبية المهنيين في الأردن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في إعداد وفحص البيانات المنشورة .

2 . **الفرضية الثانية Ho_2** : غالبية المهنيين في الأردن غير مقتنعين بأن محاسبي الشركات يلتزمون فعلاً بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، عند إعداد البيانات المالية المنشورة .

3. **الفرضية الثالثة Ho_3** : غالبية المهنيين في الأردن غير مقتنعين بأن مدققي حسابات الشركات يلتزمون فعلاً بتطبيق الإجراءات والاختبارات المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية، لدى تدقيق البيانات المالية المنشورة.

4. **الفرضية الرابعة Ho_4**: غالبية المهنيين في الأردن غير مقتنعين بأن لدى مدققي الحسابات من المعارف العلمية والخبرات الفنية ما يلزم لتطبيق معايير (أدلة) التدقيق الدولية.

5. **الفرضية الخامسة Ho_5** : غالبية المهنيين في الأردن غير مقتنعين بأن لدى محاسبي الشركات المساهمة العامة في الأردن من المعارف العلمية والخبرات الفنية ما يلزم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

كما تم اختبار هذه الفرضيات باستخدام أسلوب (The Wilcoxon Signed Ranked Test) وبمستوى معنوية ($\alpha = 0.01$).

رابعاً : نتائج الدراسة

1. فيما يتعلق بالهدف الأول للدراسة، وهو **استكشاف مدى التزام المهنيين في الأردن - من حيث الشكل - بالقرار رقم 54** لعام 1989 الصادر عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، فقد تبين من واقع المسح الميداني لتقارير المدققين الصادرة عن البيانات المالية المنشورة لعينة الدراسة - وعددها 54 - بأن الأغلبية الساحقة لتلك التقارير تشمل نصاً صريحاً على أن تلك البيانات قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ووقعت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وفي الجدول (5) بيان لتلك النتائج.

الجدول (5)

مدى الالتزام الشكلي بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية

	بيان	مدى وجود نص صريح على الالتزام		نسبة الالتزام ٪
		لا	نعم	
1	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية	1	53	98
2	الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية	2	52	96

ولكن مع ذلك، فإن الإشارة في تقرير مدقق الحسابات إلى أن البيانات المالية للشركة قد أعدت ودققت وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، يجب أن يفهم فقط في إطار اعتباره دليلاً شكلياً أولياً على التزام المهنيين بالأردن بتلك المعايير. أما الالتزام الفعلي بمضمون تلك المعايير فيحتاج إلى أدلة وشواهد أكثر عمقاً تتطلب مراجعة تفصيلية لبرامج التدقيق والإجراءات والاختبارات المتبعة في فحص تلك البيانات، وكذلك مراجعة فعلية للأسس والقواعد والأساليب المحاسبية التي اتبعت فعلاً في مجال الاعتراف والقياس والإفصاح عن كل بند من بنود المعلومات المعروضة في تلك البيانات، وذلك للكشف عما إذا كانت تلك الإجراءات والاختبارات والأسس والقواعد والأساليب تتماشى فعلاً مع تلك المنصوص عليها في المعايير الدولية.

2. أما بشأن الهدفين الثاني والثالث للدراسة، وهما **استكشاف مدى الاقتناع الذاتي للمهنيين في الأردن بأهمية الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، وبمدى التزامهم فعلاً بتطبيق القواعد**

والأسس والإجراءات المنصوص عليها في تلك المعايير، وذلك لدى ممارساتهم المهنية الفعلية عند إعداد وفحص البيانات المالية المنشورة، ثم عن **مدى امتلاكهم للمعارف العلمية والخبرات العملية اللازمة لتطبيق هذه المعايير**، فقد تم تحليل المعلومات المستخلصة من إجابات أفراد عينة البحث كما وردت في الاستبانة على مرحلتين:

المرحلة الأولى، حيث تم حصر تكرارات كل متغير من المتغيرات محل الدراسة، ومن ثم تحديد الوسط الحسابي لكل منها وانحرافه المعياري، والهدف من ذلك تقييم الوزن النسبي لكل متغير بموجب مقياس (ليكرت) للأهمية النسبية ذي الدرجات الخمس المستخدم في الاستبانة، فكانت النتائج وفق ما هو موضح في الجدول التالي، علماً بأن تحديد الوزن النسبي لكل متغير تم حسب المقياس الآتي:

المتوسط الحسابي	الوزن النسبي
4.5 إلى 5	تأييد قوي جداً
3.75 إلى أقل من 4.5	تأييد قوي
3 إلى أقل من 3.75	تأييد متوسط
2 إلى أقل من 3	تأييد ضعيف
أقل من 2	تأييد ضعيف جداً

الجدول (6)

الوزن النسبي لمتغيرات الدراسة

	البيان	التكرارات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الوزن النسبي
1	مدى تأييد المهنيين لضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية .	374	0.82	4.35	قوي
2	مدى اقتناع المهنيين بأن المحاسبين في الأردن يلتزمون فعلاً بمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد البيانات المالية المنشورة .	228	0.70	2.65	ضعيف
3	مدى اقتناع المهنيين بأن المدققين في الأردن يلتزمون فعلاً بمعايير التدقيق الدولية عند فحص البيانات المالية المنشورة .	258	0.84	3	متوسط
4	مدى اقتناع المهنيين بأن المدققين في الأردن يمتلكون فعلاً المعارف والخبرات الفنية اللازمة لتطبيق معايير التدقيق الدولية .	254	0.85	2.96	ضعيف
5	مدى اقتناع المهنيين بأن المحاسبين في الأردن يمتلكون فعلاً المعارف والخبرات الفنية اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية .	201	0.93	2.33	ضعيف

ويلاحظ من خلال مطالعة بيانات الجدول أعلاه، والمعلومات المستخلصة من إجابات مفردات عينة البحث ما يأتي :

1 . يؤيد المهنيون في الأردن بقوة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية سواء في مجال المحاسبة أو في مجال التدقيق . وعندما طلب منهم إظهار رأيهم في أسلوب تطبيقها ، أجابوا بأنهم يرون عدم تطبيقها حرفياً كما هي ، وإنما بعد تكييفها مع واقع البيئة الأردنية ومتطلباتها .

من جانب آخر، ولدى الاستفسار منهم عن أهم الأسباب التي بنوا عليها هذا التأييد، أشاروا إلى العوامل التالية مرتبة حسب أولويتها:

أ. يوفر تبني تلك المعايير للبيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة الأردنية قبولاً عالمياً واسعاً، ييسر من تداول أسهمها في أسواق المال الأجنبية.

ب. يسهل تبني تلك المعايير على الأردن الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية (WTO)، وما سيترتب عليه من عولمة أسواق الخدمات.

جـ. سوف يوفر تبني تلك المعايير على الجهات المهنية في الأردن الجهد والمال اللازمين لإعداد معايير مهنة نظرية.

2. من جانب آخر، فإن الاقتناعات الشخصية للمهنيين تجاه المعايير الدولية، توحي بأن واقع الأمر يختلف عن التمنيات؛ بمعنى أنهم مقتنعون بأن الالتزام الفعلي من قبل المحاسبين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ضعيف، كما أن الالتزام الفعلي من قبل المدققين بتطبيق معايير التدقيق الدولية متوسط.

وقد أشاروا لدى استقصاء مسوغات اقتناعاتهم الشخصية بعدم الالتزام الفعلي بتلك المعايير، إلى العوامل التالية مرتبة وفق الأولوية:

أ. لا يتوافر لدى محاسبي الشركات ومدققي حساباتها ما يلزم من المعارف العلمية والخبرات الفنية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ب. رغبة غالبية إدارات الشركات في عدم الالتزام بتلك المعايير.

جـ. عدم وجود ما يكفي من الجزاءات والغرامات المفروضة على المخالفين.

د. عدم وجود قانون حكومي رسمي يلزمهم بتطبيقها، وذلك كي يدعم القرار رقم 54 لعام 1989 الصادر عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين.

3. هناك ما يشبه الإجماع لدى المهنيين على عدم امتلاك غالبيتهم الفعلي للمعارف النظرية والخبرات الفنية التي تلزم لتطبيق المعايير الدولية خلال ممارساتهم المهنية، وذلك سواء عند إعداد البيانات المالية المنشورة أو لدى فحصها. ولدى الاستفسار منهم حول الوسائل التي يرونها كفيلة بعلاج هذا القصور، اقترحوا مجموعة من الوسائل، أهمها ما يلي مرتبة وفق أولويتها:

أ. إعادة النظر في الخطط العلمية وأساليب التدريس في أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية، لتعميق الربط بين الدراسة والواقع المهني.

ب. إيلاء عناية أكبر من جانب الشركات المساهمة ومكاتب التدقيق، لتطوير معارف المحاسبين والمدققين وخبراتهم، عن طريق برامج التعليم المهني والتدريب.

جـ. التشدد في أسس تعيين المحاسبين في الشركات، وفي منح التراخيص لمدققي الحسابات، واشتراط ألا يقل مؤهل أي منهم عن بكالوريوس محاسبة.

د. توفير ترجمة جيدة (إلى العربية) لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

هـ. تشجيع حالات الدمج بين مكاتب التدقيق.

بعد ذلك، وبقصد التحقق من الدلالة الإحصائية للمعلومات المستخلصة من تحليل إجابات عينة البحث من المهنيين، تم في المرحلة الثانية إخضاع فرضيات الدراسة إلى الاختبار الإحصائي باستخدام اختبار (Wilcoxon) فكانت النتائج كما يوضحها الجدول (7) [(18)].

الجدول (7)

الاختبار الإحصائي للفرضيات بمستوى معنوية ($\alpha = 0.01$)

	رقم الفرضية	n	W	T+	نتيجة الاختبار
1	Ho_1	79	1103	92	رفض
2	Ho_2	43	280	776	عدم رفض
3	Ho_3	48	361	587	عدم رفض
4	Ho_4	43	280	507	عدم رفض
5	Ho_5	55	492	1323	عدم رفض

بمطالعة بيانات الجدول السابق، يلاحظ :

1 . **رفض الفرضية العدمية رقم (1)،** المتعلقة بقياس مدى تأييد المهنيين لضرورة الالتزام بالمعايير الدولية في مجال المحاسبة والتدقيق، مما يتطلب قبول الفرضية البديلة (Ha_1) بأن غالبية المهنيين يؤيدون ضرورة هذا الالتزام.

2 . **عدم رفض الفرضيتين العدميتين (2 و3)،** المتعلقتين بقياس مدى اقتناع المهنيين بوجود التزام فعلي بالمعايير الدولية خلال ممارساتهم المهنية، سواء لدى إعداد البيانات المالية المنشورة أو لدى فحص تلك البيانات، وهذا يعني أنهم يوافقون على المقولة السائدة بأن غالبية المهنيين في الأردن لا يلتزمون في الواقع العملي بتلك المعايير خلال ممارساتهم المهنية، حتى مع وجود نص في تقرير مدقق الحسابات يشير إلى هذا الالتزام.

3. **عدم رفض الفرضيتين العدميتين (4 و5)**، مما يعني أن المهنيين في الأردن يؤيدون أيضاً الرأي القائل بأن غالبيتهم لا تمتلك المعارف العلمية والخبرات الفنية اللازمة لتمكينهم من تطبيق متطلبات المعايير الدولية في المحاسبة والتدقيق.

خلاصة الدراسة ونتائجها

تكونت الدراسة من قسمين: قسم نظري وآخر ميداني. وقد خصص القسم النظري لتغطية الظروف التي نشأت فيها منظمة التجارة العالمية (WTO) وأهدافها وشروط عضويتها، وكذلك آثارها الإيجابية والسلبية بالنسبة إلى مهنة المحاسبة في الدول التي ستنضم إليها بما فيها الأردن. أما القسم الميداني فقد خصص لاستشكاف مدى التزام المهنيين في الأردن (المحاسبين والمدققين) بالمعايير الدولية في مجال المحاسبة والتدقيق، والمعوقات التي تحول دون التزامهم الفعلي بها وسبل إزالة هذه المعوقات.
وقد كشفت الدراسة في مجملها عن مجموعة من النتائج، من أهمها:

1. أن انضمام أية دولة إلى عضوية منظمة التجارة العالمية (WTO) يضع مهنة المحاسبة فيها أمام تحديات كبيرة، تفرض عليها تحسين جودة خدماتها بالقدر الذي يمكنها من منافسة الخدمات المحاسبية المستوردة؛ ويعتبر الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية من قبل المهنيين (محاسبين ومدققين) واحداً من أهم شروط اكتساب الدول لعضوية هذه المنظمة.

2. يبدي المهنيون في الأردن تأييداً قوياً للالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، ولكن بعد تكييفها بما يتفق ومتطلبات البيئة المحلية وظروفها. ويبرر المهنيون تأييدهم هذا اعتماداً على المزايا المتعددة التي

ستترتب على الالتزام بها، بما فيها ميزة توفير شرط القبول الدولي العام للبيانات المالية المنشورة التي تصدرها الشركات الأردنية، مع توفير الفرصة لانضمام الأردن إلى منظمة التجارة العالمية.

3. إذا أخذنا الجانب الشكلي وحده بعين الاعتبار، فإن الغالبية العظمى من المهنيين في الأردن (محاسبين ومدققين) يلتزمون بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، تنفيذاً لمتطلبات القرار رقم 54 لعام 1989 الصادر عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين. أما من حيث المضمون وبناءً على الاقتناعات الشخصية للمهنيين أنفسهم، فلا يتحقق مثل هذا الالتزام بالمعايير الدولية خلال ممارساتهم المهنية، وذلك سواء عند إعداد البيانات المالية المنشورة، أو لدى فحصها أو تدقيقها، وإن كان التزام المدققين بها هو أكثر نسبياً من التزام زملائهم المحاسبين. ويعتقد المهنيون بأن عدم امتلاك غالبية المحاسبين والمدققين على حد سواء للمعارف النظرية والخبرات الفنية اللازمة لتطبيق تلك المعايير يأتي على رأس العوامل التي تعوق هذا الالتزام.

4. وعلاجاً للمشكلة، يقترح المهنيون مجموعة من الوسائل التي يمكن أن تساهم في تحسين مهاراتهم وخبراتهم في تطبيق المعايير الدولية؛ ومن هذه الوسائل مثلاً إعادة النظر في البرامج التعليمية ووسائل وأساليب التدريس المتبعة بأقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية، وإيلاء عناية كبرى لتنمية المهنيين وتدريبهم، بالإضافة إلى التشدد في أسس ومعايير تعيين وترخيص محاسبي الشركات المساهمة العامة ومدققي حساباتها، مع الاتجاه نحو التشدد في تطبيق الجزاءات والغرامات على المخالفين منهم.

الهوامش

1. النشرة التحليلية الصادرة عن دائرة الأبحاث والتخطيط المالي بالبنك العربي، العدد الثاني، (عمّان: حزيران/ يونيو 1996). ص 2.

2. المرجع السابق، ص 3.

3. أبوغزالة، «آثار الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة»، مجلة **المحاسب القانوني العربي**، (عمّان: أيلول/ سبتمبر، كانون الأول/ ديسمبر 1996). ص 19 ـ 26.

4. انظر:

Peter Walton, "Accountancy Professionals in The Global Classroom" *Arab Certified Accountant*, (September/October 1996), pp. 61-62.

5. انظر:

G. Brathes, "Meeting The Expectations of Global Capital Markets". *IASC News*, vol. 18, no. 3, (July 1989), pp. 1-2.

6. انظر:

J. N. Turner, "International Harmonization: A Professional Goal." *Journal of Accountancy*, (January 1983), pp. 58-66.

7. Op.cit., pp. 58-66.

8. انظر:

International Accounting Standards Committee, "IASC Constitution," International Accounting Standards, (London 1995), pp. 17-22.

9. انظر:

International Accounting Standards Committee, IASC'S Five Year Plan' Updated, *IASC News*, vol. 28, (June 1990), pp. 12-20.

10 . انظر :

P. Wessles, "Role of The United Nations in International Standard Setting," A paper presented into the Second Arab International Accounting Conference, (Amman: March 1990).

11 . انظر :

S. D. Chio and B. Davish, "International Accounting Standards Issues Needing Attention" Journal of Accountancy, (March 1983), pp. 37-42.

12 . انظر :

D. R. Fitz Gerald, "International Harmonization of Accounting and Reporting Standards." *International Journal of Accounting Education and Research*, vol. 17, no. 1, (Fall 1981), pp. 21-32.

13 . «المحاسبة الدولية، تناسق المعايير المحاسبية في خمس عشرة دولة أوربية»، مجلة **الدراسات المالية والمصرفية**، السنة الرابعة، (الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كانون الأول/ ديسمبر 1996). ص 24ـ25.

14 . انظر :

S. D. Chio and M. Davish, "Behavioral Effects of International Accounting Horizons," (June 1991), pp. 1-13.

15 . انظر :

C. D. Purvis and A. Diamond, "The IASC and Its Comparability Project Prerequisites for Success." *Accounting Horizons*, vol. 5, no. 2, (June 1991,) pp. 25-44.

16 . يتم تحديد الحجم الملائم للعينة الإحصائية باستخدام المعادلة التالية :

$$n = \frac{Z^2 \quad P(1-P)}{e^2}$$

وذلك حيث :

n = الحجم المناسب المحسوب للعينة .

Z = القيمة الجدولية بمستوى ثقة معين (وكان في الدراسة 99٪)

P = التقسيم التناسبي لإجابات العينة (كان في الدراسة 53 / 54 بالنسبة إلى معايير التدقيق، 52/ 54 بالنسبة إلى معايير المحاسبة) .

e = الخطأ المسموح به للمعاينة .

وبقصد المزيد من المعلومات حول هذا النموذج انظر :

Taro Yamane *Statistics: An Introductory Analysis*, (NY: Harper & Row publishers, 1983), p. 214.

17 . Ibid, p. 219 .

18 . في تطبيق اختبار (Wilcoxon) لفحص فرضيات الدراسة، وبمستوى معنوية ($\alpha = 0.01$) يستخدم النموذج التالي كقاعدة لقرار رفض أو عدم رفض فرضية العدم :

ترفض فرضية العدم إذا كانت : $T+ < W\alpha$

ولا ترفض فرضية العدم إذا كانت : $T+ > W\alpha$

وذلك حيث ($T+ = \Sigma R$) أي القيمة المحسوبة لمجموع رتب القيم التي هي أكبر من الوسيط (M) فتكون قيم الفروقات Differences عندها موجبة .

W = القيمة الجدولية بمستوى معنوية معين (α) .

وبقصد المزيد من المعلومات حول هذا النموذج واستخداماته انظر :

W. J. Conover, *Practical Nonparametric Statistics* (NY: John Wiley & Sons, 1980), p. 280.

ملاحق البحث

الملحق (1)

استمارة جمع المعلومات عن عينة البحث من الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمّان المالي

	اسم الشركة	اسم مدقق حساباتها	تدقيق (فحص) الحسابات وفق المعايير الدولية		إعداد الحسابات وفق المعايير الدولية	
			نعم	لا	نعم	لا
	قطاع المصارف					
1	البنك العربي					
2	بنك الشرق الأوسط					
3	بنك الإسكان					
4	البنك الأردني الكويتي					
5	بنك الأردن والخليج					
6	البنك الإسلامي					
7	بيتنا					
8	بنك فيلادلفيا (س)					
9	البنك الأهلي الأردني					
10	بنك الأعمال					
	قطاع التأمين					
11	الفرنسية للتأمين					
12	البحار للتأمين					
13	التأمين العامة					
14	القدس للتأمين					
	قطاع الخدمات					
15	الكهرباء الأردنية					
16	كهرباء إربد					
17	اتحاد السيارات					

تابع الملحق (1)

	اسم الشركة	اسم مدقق حساباتها	تدقيق (فحص) الحسابات وفق المعايير الدولية		إعداد الحسابات وفق المعايير الدولية	
			نعم	لا	نعم	لا
18	العربية للفنادق					
19	المحفظة الوطنية (س)					
20	عقاركو					
21	الدولية للتعليم					
22	الموحدة لتنظيم النقل					
	قطاع الصناعة					
23	مصانع الإسمنت					
24	مناجم الفوسفات					
25	البوتاس					
26	مصفاة البترول					
27	الدباغة الأردنية					
28	الأجواخ الأردنية					
29	العربية للأدوية					
30	دار الدواء					
31	المواشي والدواجن (س)					
32	الصناعات الوطنية					
33	الصناعات الوسيطة (س)					
34	اتحاد الصناعات					
35	العالمية للصناعات					
36	العربية الدوائية					
37	الكابلات الحديثة					

تابع الملحق (1)

	اسم الشركة	اسم مدقق حساباتها	تدقيق (فحص) الحسابات وفق المعايير الدولية		إعداد الحسابات وفق المعايير الدولية	
			نعم	لا	نعم	لا
	السوق الموازي					
38	التسهيلات التجارية					
39	الاتحاد للاستثمارات (ج)					
40	العربية للاستثمارات (س)					
41	الصناعات والكبريت (س)					
42	المستلزمات الطبية (ع)					
43	التجارة الدولية (س)					
44	النسيجية البلاستيكية (س)					
45	حديد الأردن (غ)					
46	نيزك لصناعة المعدات (غ)					
47	العربية الكهربائية (م)					
48	شرق أوسط دوائية (غ)					
49	الاتحاد للسجائر (ج) (غ)					
50	الرازي (غ)					
51	الصناعات الخزفية (غ)					
52	اللؤلؤة (غ)					
53	مجمع الشرق الأوسط (ج)					
54	مسالخ الدواجن (غ)					

الملحق (2)

استبانة البحث الميداني

السيد /... المحترم   فئة (   )

تحية واحتراماً وبعد،

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من دراسة ميدانية يجريها الباحث حول موضوع «مدى الالتزام الفعلي من قبل المهنيين في الأردن بكل من معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية في إعداد وفحص البيانات المالية المنشورة».

ونحن إذ نشكر لكم سلفاً حسن تعاونكم معنا، نأمل أن تتم إجابتكم عن الأسئلة المطروحة فيه بكل صراحة وموضوعية، علماً بأن المعلومات التي تقدمونها ستكون سرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث.

مع فائق التحية والاحترام،

الباحث

إرشادات :

أجب عن كل من الأسئلة التالية بوضع دائرة حول الرقم المناسب، وذلك وفق المعيار النسبي الآتي :

5. تأييد قوي جداً أو بدرجة عالية جداً
4. تأييد قوي أو بدرجة عالية
3. تأييد متوسط أو بدرجة متوسطة
2. تأييد ضعيف أو بدرجة ضعيفة
1. تأييد ضعيف جداً أو بدرجة ضعيفة جداً

الأسئلة :

السؤال الأول :   **الوزن النسبي**

أ- إلى أي مدى تؤيد إلزام المهنيين (المحاسبين والمدققين) بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية؟   5 4 3 2 1

ب- إذا كان الوزن النسبي المعطى لتأييدك في السؤال السابق (4 أو 5). بين رأيك على ما تراه صحيحاً فقط في العبارات التالية بوضع إشارة (✔) :

☐ يجب عدم تطبيق تلك المعايير كما هي، وإنما بعد تكييفها بما يتلاءم مع البيئة الأردنية.

☐ تبني تلك المعايير يوفر للبيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة الأردنية قبولاً عالمياً واسعاً يسهل من تداول أسهمها في أسواق المال الأجنبية.

☐ تبني تلك المعايير يوفر على الجهات المهنية في الأردن الجهد والمال اللازمين لإعداد معايير مهنية قطرية.

☐ تبني تلك المعايير يسهل من عملية انضمام الأردن لمنظمة التجارة العالمية (WTO). وما يترتب عليه من عولمة أسواق الخدمات المحاسبية.

السؤال الثاني :

أ- حسب تقديرك، ما مدى الالتزام الفعلي لدى غالبية محاسبي الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد بياناتها المالية المنشورة؟ 1 2 3 4 5

ب- إذا كان الوزن النسبي المعطى في السؤال السابق أقل من (3). بيّن رأيك في العبارات التالية كأسباب لعدم التزام غالبية المحاسبين فعلاً بمعايير المحاسبة الدولية، وذلك بوضع إشارة (✔) على ما تراه صحيحاً منها فقط.

☐ لعدم وجود قانون حكومي يلزمهم بذلك بخلاف القرار رقم (54) لعام 1989 الصادر بهذا الشأن عن جمعية المدققين القانونيين الأردنيين.

☐ لرغبة غالبية الإدارات في عدم الالتزام بها، وذلك خشية الحد من حريتها في التحكم بمضمون البيانات المالية المنشورة وحدود الإفصاح فيها.

☐ لعدم وجود ما يكفي من الجزاءات والغرامات التي تفرض على المخالفين.

☐ لأنه لا يتوافر لدى محاسبي تلك الشركات ما يلزم من المعارف والخبرات لتطبيق تلك المعايير.

السؤال الثالث :

أ- حسب تقديرك، ما مدى الالتزام الفعلي لغالبية مدققي الحسابات بتطبيق الإجراءات والاختبارات المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية لدى تدقيق البيانات المالية المنشورة؟ 1 2 3 4 5

ب- إذا كان الوزن النسبي المعطى في السؤال السابق أقل من (3). بيّن رأيك في العبارات التالية كأسباب لعدم التزام غالبية المدققين فعلاً بمعايير التدقيق الدولية، وذلك بوضع إشارة (✔) على ما تراه صحيحاً منها فقط.

☐ لعدم وجود قانون حكومي يلزمهم بذلك، بخلاف القرار رقم (54) لعام 1989 الصادر بهذا الشأن عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين.

☐ لرغبة غالبية الإدارات في عدم الالتزام بها.

☐ لعدم وجود ما يكفي من الجزاءات والغرامات التي تفرض على المخالفين.

☐ لأنه لا يتوافر لدى المدققين ما يلزم من المعارف والخبرات لتطبيق تلك المعايير.

السؤال الرابع :

أ- حسب تقديرك، إلى أي مدى يتوافر لدى غالبية مدققي الحسابات في الأردن المعارف العلمية والخبرات الفنية الكفيلة بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة بموجب معايير التدقيق الدولية؟ 1 2 3 4 5

ب- إذا كان الوزن النسبي المعطى في السؤال السابق أقل من (3). بيِّن رأيك فيما يلي كوسائل لتحسين معارف وخبرات المدققين، التي تلزم لتطبيق معايير التدقيق الدولية، وذلك بوضع إشارة (✔) على ما تراه صحيحاً منها فقط.

☐ إيلاء عناية كبرى من جانب مكاتب التدقيق لتدريب المدققين فيها على تطبيقات معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

☐ إعادة النظر في الخطط العلمية وأساليب التدريس في أقسام المحاسبة بالجامعات الأردنية في اتجاه يعمق الربط بين الدراسة والتأهيل المهني.

☐ التشدد في شروط الترخيص باشتراط ألا يقل مؤهل مدقق الحسابات في الشركات المساهمة العامة عن بكالوريوس محاسبة.

☐ توفير ترجمة جيدة إلى العربية لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

☐ تشجيع حالات الدمج بين مكاتب التدقيق.

السؤال الخامس :

أ- حسب تقديرك، إلى أي مدى يتوافر لدى غالبية المحاسبين في الشركات المساهمة العامة المعارف العلمية والخبرات العملية الكفيلة بتطبيق الأساليب والإجراءات المحاسبية الكفيلة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية؟ 5 4 3 2 1

ب- إذا كان الوزن النسبي المعطى في السؤال السابق أقل من (3). بيِّن رأيك فيما يلي كوسائل لتحسين معارف وخبرات المحاسبين التي تلزم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وذلك بوضع إشارة (✔) على ما تراه صحيحاً منها فقط.

☐ إيلاء عناية كبرى من جانب إدارات الشركات نحو تدريب المحاسبين على تطبيقات معايير المحاسبة الدولية.

☐ إعادة النظر في الخطط العلمية وأساليب التدريس في أقسام المحاسبة بالجامعات الأردنية، وذلك في اتجاه يعمق الربط بين الدراسة والتأهيل المهني.

☐ التشدد في شروط التعيين باشتراط ألا يقل مؤهل المحاسب في الشركة المساهمة عن بكالوريوس المحاسبة.

☐ توفير ترجمة جيدة إلى العربية لمعايير المحاسبة الدولية.

ملاحظة :

إذا لم ترغب في كتابة اسمك فلا مانع، ولكن ترجى كتابة الفئة.

نبذة عن المؤلف

الدكتور / محمد عطية مطر، حصل على درجة الدكتوراه في المحاسبة من جامعة عين شمس (1981). شغل مناصب أكاديمية عديدة خلال الفترة 1981 ـ 1995، وذلك في جامعة الكويت والجامعة الأردنية وجامعة العلوم التطبيقية. يشغل حالياً منصب مدير دائرة التدريب في البنك العربي في عمَّان. وهو عضو في جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA)، وزميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)، وعضو في اللجنة التأسيسية لجمعية المحاسبة الأردنية. شارك في العديد من المؤتمرات العلمية، وله ثلاثة عشر بحثاً منشوراً في دوريات علمية محكَّمة، وصدرت له حتى الآن ستة كتب متخصصة هي:

- **المحاسبة المالية** (1993).
- **إدارة الاستثمارات** (1993).
- **المحاسبة المتوسطة** (1994).
- **المحاسبة المتقدمة، حالات في المشاكل المحاسبية المعاصرة** (1995).
- **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات** (1996).
- **التحليل المالي: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية** (1997).

صدر من سلسلة دراسات استراتيجية

العدد	المؤلف	العنوان
1 -	جيمس لي ري	الحروب في العالم، الاتجاهات العالمية ومستقبل الشرق الأوسط
2 -	ديفيد جارنم	مستلزمات الردع: مفاتيح التحكم بسلوك الخصم
3 -	هيثم الكيلاني	التسوية السلمية للصراع العربي - الإسرائيلي وتأثيرها في الأمن العربي
4 -	هوشانج أمير أحمدي	النفط في مطلع القرن الحادي والعشرين: تفاعل بين قوى السوق والسياسة
5 -	حيدر بدوي صادق	مستقبل الدبلوماسية في ظل الواقع الإعلامي والاتصالي الحديث: البعد العربي
6 -	هيثم الكيلاني	تركيا والعرب: دراسة في العلاقات العربية - التركية
7 -	سمير الزبن ونبيل السهلي	القدس معضلة السلام
8 -	أحمد حسين الرفاعي	أثر السوق الأوربية الموحدة على القطاع المصرفي الأوربي والمصارف العربية
9 -	سامي الخزندار	المسلمون والأوربيون نحو أسلوب أفضل للتعايش
10 -	عوني عبدالرحمن السبعاوي	إسرائيل ومشاريع المياه التركية مستقبل الجوار المائي العربي
11 -	نبيل السهلي	تطور الاقتصاد الإسرائيلي 1948 - 1996

12 - عبدالفتاح الرشدان	العرب والجماعة الأوربية في عالم متغير
13 - ماجد كيَّالي	المشروع "الشرق أوسطي" أبعاده - مرتكزاته - تناقضاته
14 - حسين عبدالله	النفط العربي خلال المستقبل المنظور. . . معالم محورية على الطريق
15 - مفيد الزيدي	بدايات النهضة الثقافية في منطقة الخليج العربي في النصف الأول من القرن العشرين
16 - عبدالمنعم السيد علي	دور الجهاز المصرفي والبنك المركزي في تنمية الأسواق المالية في البلدان العربية
17 - ممدوح محمود مصطفى	مفهوم «النظام الدولي» بين العلمية والنمطية
18 - محمد مطر	الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية

قواعد النشر

أولاً - القواعد العامة :

1. تقبل البحوث ذات الصلة بالدراسات الاستراتيجية، وباللغة العربية فقط.
2. يشترط ألا يكون البحث قد سبق نشره، أو قدم للنشر في جهات أخرى.
3. يراعى في البحث اعتماد الأصول العلمية والمنهجية المتعارف عليها في كتابة البحوث الأكاديمية.
4. يتعين ألا يزيد عدد صفحات البحث على 50 صفحة مطبوعة(A4)، بما في ذلك الهوامش، والمراجع، والملاحق.
5. يقدم البحث مطبوعاً في نسختين، بعد مراجعتهما من الأخطاء الطباعية.
6. يرفق الباحث بياناً موجزاً بسيرته العلمية، وعنوانه بالتفصيل، ورقم الهاتف والفاكس (إن وجد).
7. على الباحث أن يقدم موافقة الجهة التي قدمت له دعماً مالياً، أو مساعدة علمية (إن وجدت).
8. تكتب الهوامش بأرقام متسلسلة، وتوضع في نهاية البحث مع قائمة المراجع.
9. تطبع الجداول والرسوم البيانية على صفحات مستقلة، مع تحديد مصادرها، ويشار إلى مواقعها في متن البحث.
10. تقوم هيئة التحرير بالمراجعة اللغوية، وتعديل المصطلحات بالشكل الذي لا يخل بمحتوى البحث أو مضمونه.
11. يراعى عند كتابة الهوامش، ما يلي :

الكتب : المؤلف، عنوان الكتاب، دار النشر، مكان النشر، سنة النشر، الصفحة.

الدوريات : المؤلف، عنوان البحث، اسم الدورية، العدد، السنة، الصفحة.

ثانياً - إجراءات النشر:

1. ترسل البحوث والدراسات باسم رئيس تحرير «**دراسات استراتيجية**».
2. يتم إخطار الباحث بما يفيد تسلم بحثه خلال شهر من تاريخ التسلم.
3. يرسل البحث إلى ثلاثة محكمين من ذوي الاختصاص في مجال البحث بعد إجازته من هيئة التحرير، على أن يتم التحكيم في مدة لا تتجاوز أربعة أسابيع من تاريخ إرسال البحث للتحكيم.
4. يخطر الباحث بقرار صلاحية البحث للنشر من عدمه خلال ثمانية أسابيع على الأكثر من تاريخ تسلم البحث.
5. في حالة ورود ملاحظات من المحكمين؛ ترسل الملاحظات إلى الباحث لإجراء التعديلات اللازمة، على أن تعاد خلال مدة أقصاها شهر.
6. تصبح البحوث والدراسات المنشورة ملكاً لمركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، ولا يحق للباحث إعادة نشرها في مكان آخر، دون الحصول على موافقة كتابية من المركز.



مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية

ص.ب: ٤٥٦٧، أبو ظبي، إ.ع.م: هاتف: ٧٢٢٧٧٦ ـ ٩٧١٢: فاكس: ٧٦٩٩٤٤ ـ ٩٧١٢: تلكس: ٢٢٢٩١ UAECSS EM e-mail: root@ecssr.edu;